

Audience publique du 23 mars 2011

Recours formé par
Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 26972 du rôle et déposée le 4 juin 2010 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., demeurant à L-..., portant introduction d'un recours non qualifié à l'encontre d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 11 mars 2010 ayant rejeté comme non fondées ses réclamations dirigées contre les décisions de refus d'une imposition par voie d'assiette pour les années 2006 et 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 septembre 2010 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision entreprise ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en sa plaidoirie.

A la suite du dépôt de ses déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2006 et 2007 en date du 2 novembre 2009, Monsieur ... fut informé par deux courriers du 5 novembre 2009 du bureau d'imposition ... de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », fondés sur le paragraphe 153 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », que sa « *demande en remboursement d'impôt ne peut plus être considérée parce qu'elle a été introduite trop tard* ».

Contre cette décision, Monsieur ... introduisit le 24 décembre 2009 une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur ».

Par une décision n° ... du 11 mars 2010, le directeur refusa de faire droit à la réclamation au terme de la motivation suivante :

« Vu la requête introduite le 31 décembre 2009 par le sieur ..., demeurant à L- ..., pour réclamer contre les décisions de refus d'une imposition par voie d'assiette pour les années 2006 et 2007, émises le 5 novembre 2009 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 AO ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé aux impositions par voie d'assiette au motif d'une remise tardive de la déclaration ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle) ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle) ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant a introduit des déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2006 et 2007 en date du 2 novembre 2009 afin de faire valoir des pertes de location et des dépenses spéciales engendrant une restitution de retenue sur traitements et salaires ;

Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1^{er} de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), à imposition par voie d'assiette dans cinq différentes hypothèses de dépassement de limites de revenu ;

qu'en l'espèce, il n'a même pas été allégué qu'une de ces limites légales aurait été dépassée ;

qu'il en est de même des hypothèses d'imposition par voie d'assiette visées aux alinéas 2 et 3 de l'article 153 L.I.R.;

Considérant qu'aux termes de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R., sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1^{er} à 3 du même article y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 3 et alinéa 2 L.I.R. ou à l'article 152 L.I.R., ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source ;

Considérant encore qu'en l'espèce, le réclamant a introduit des déclarations d'impôt aux fins de faire valoir des pertes de location subies au cours des années litigieuses ; qu'une telle demande ne peut conduire, dans le chef du demandeur, qu'à un remboursement de retenues à la source et ne saurait déclencher une imposition en défaveur; que la demande visée à l'article 153 alinéa 4 L.I.R. constitue dès lors une demande en restitution d'impôts ;

Considérant qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit ;

Considérant qu'en l'espèce les demandes en restitution, entrées le 2 novembre 2009 et datées au 26 octobre 2009, n'ont donc pas été introduites dans le délai précité, lequel a expiré le 31 décembre 2007 pour l'année 2006 et le 31 décembre 2008 pour l'année d'imposition 2007 ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations en la forme,

les rejette comme non fondées (...) ».

En date du 19 mai 2010, Monsieur ... adressa au directeur un courrier intitulé « *demande en restitution d'impôt par voie gracieuse* ». Par une décision n° ... du rôle du 7 juin 2010, le directeur rejeta cette demande en remise gracieuse.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 4 juin 2010, Monsieur ... a introduit un recours contentieux contre la décision directoriale du 11 mars 2010, précitée.

La requête introductive d'instance ne spécifiant pas si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre, d'après les données de l'espèce, que le demandeur a entendu introduire le recours admis par la loi.

Etant donné qu'en vertu des dispositions combinées du paragraphe 228 AO, auquel renvoie le paragraphe 235 (5) AO mentionnant les bulletins concernant des demandes de restitution d'impôts (« *Bescheide über Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen* »), et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, un recours de pleine juridiction est prévu contre les décisions du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre la décision du bureau d'imposition refusant de procéder à une imposition par voie d'assiette, le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation ainsi introduit.

Le recours ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur reproche au bureau d'imposition de considérer ses demandes d'imposition par voie d'assiette pour les années 2006 et 2007 comme des « *demandes en restitution* » au sens du paragraphe 153 AO. Il soutient que pour pouvoir adapter sa cote d'impôt au niveau réel de ses revenus, une imposition par voie d'assiette serait nécessaire. Il explique que le total de ses revenus nets se composerait d'un revenu positif provenant d'une occupation salariée et d'un revenu de location négatif. Il aurait une perte de location et pourrait ainsi bénéficier de l'article 153 (4) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.). Il expose que le but de l'article 153 (4) L.I.R. serait d'adapter la cote d'impôt au revenu réel du contribuable, ce qui serait un principe fondamental du droit fiscal.

Il estime qu'en remettant ses déclarations pour l'impôt sur le revenu relatives aux années 2006 et 2007, il aurait demandé à être imposé par voie d'assiette en vertu de l'article

153 (4) L.I.R. Il fait valoir que d'autres contribuables, qui tomberaient dans les mêmes catégories de revenu que lui-même, auraient pu bénéficier d'un « *remboursement des retenues à la source payées de trop à travers l'article 153 (4) L.I.R.* », et il demande d'être traité de la même façon que ces contribuables. Il soutient que l'administration des Contributions directes ne traiterait pas tous les contribuables de la même façon et violerait ainsi l'article 101 de la Constitution qui garantirait l'égalité des citoyens devant l'impôt.

Le demandeur souligne encore que ni le paragraphe 168 AO, ni le formulaire de la déclaration d'impôt, ni les rappels envoyés par l'administration n'indiqueraient que l'imposition par voie d'assiette serait refusée en cas de dépôt tardif d'une déclaration d'impôt. Il donne à considérer, en renvoyant aux délais de prescription prévus au paragraphe 144 AO, que ses demandes d'imposition par voie d'assiette auraient été déposées dans le respect du délai de prescription de l'impôt sur le revenu.

Il expose également qu'en mai 2009, les bureaux d'imposition auraient reçu l'ordre de refuser les demandes d'imposition par voie d'assiette introduites tardivement, alors qu'avant ils les auraient acceptées et qu'il y aurait ainsi eu un changement de traitement des dossiers au cours de l'année 2009. Dans ce contexte, le demandeur soulève la question de la compatibilité de cette pratique avec le principe d'annualité de l'impôt prévu par l'article 100 de la Constitution et avec le principe d'égalité des contribuables prévu par l'article 101 de la Constitution.

Le demandeur donne encore à considérer que la nouvelle interprétation du paragraphe 153 AO aurait été appliquée sans l'en informer au préalable, « *avec effet immédiat et rétroactif* ». Il n'aurait donc eu aucune chance de réagir.

Finalement, il remarque qu'il ne comprendrait pas le sens de la formule employée par le directeur selon laquelle sa demande ne « *saurait déclencher une imposition en défaveur* », car un remboursement de retenues à la source ne serait pas en sa défaveur.

Le délégué du gouvernement rétorque que ce serait à bon droit que le directeur a considéré l'introduction par le demandeur de ses déclarations d'impôt comme une demande en restitution d'impôts, laquelle aurait été introduite tardivement au vu des délais légaux prévus en la matière, à savoir les paragraphes 153 et 167 AO. Quant au moyen tiré d'une éventuelle discrimination vis-à-vis de certains autres contribuables, le représentant étatique fait valoir que même si d'autres contribuables avaient pu bénéficier d'un traitement plus favorable, ce qu'il conteste, le demandeur ne serait pas fondé à en tirer un quelconque droit à son profit. Quant au moyen tiré d'une éventuelle discrimination vis-à-vis de l'administration, le délégué du gouvernement souligne que les situations de droit et de fait de l'administration et du contribuable ne pourraient pas être comparées. Finalement, le représentant étatique insiste sur le fait que le législateur aurait réglé à l'article 10 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale que « *la créance du Trésor se prescrit par cinq ans* » et au paragraphe 153 AO que le contribuable doit faire valoir ses droits pour au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine de ce droit.

Il est constant en l'espèce que le 2 novembre 2009, le demandeur a déposé auprès du bureau d'imposition ses déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2006 et 2007 afin de demander une imposition par voie d'assiette en vue de la prise en considération de pertes de location.

Il n'est également pas contesté que le demandeur n'est pas soumis à une imposition par voie d'assiette dans la mesure où il ne tombe pas dans l'une des catégories de contribuables visés par les alinéas (1) à (3) de l'article 153 L.I.R. Par voie de conséquence, il ne se trouvait pas, pour les années d'imposition 2006 et 2007, soumis *de lege* à une imposition par voie d'assiette, mais relevait du régime de la régularisation des retenues sur la base d'un décompte annuel prévu par l'article 145 L.I.R. et son règlement grand-ducal d'exécution du 9 mars 1992.

Par contre, au vu de son revenu négatif de location de biens, il rentrait, au titre des années d'imposition 2006 et 2007, dans les prévisions de l'article 153 (4) L.I.R. disposant que *« sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1^{er} à 3 ci-dessus y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1^{er}, numéros 1 et 3 et alinéa 2 ou à l'article 152, ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source. Il en est de même du contribuable qui demande l'imputation de la retenue d'impôt d'après les dispositions de l'article 154, alinéa 1^{er}, numéro 3 »*. Ainsi, le demandeur était en principe en droit de soumettre, à travers le dépôt de sa déclaration d'impôt pour les années 2006 et 2007, une demande telle que prévue par l'article 153 (4) L.I.R.

L'objet de cette demande n'englobe pas directement une demande de remboursement d'un trop-payé d'impôt, mais tend essentiellement à l'admission au régime de l'imposition par voie d'assiette. En effet, d'une part, cette conclusion se dégage du libellé des articles 145 (1) et 153 (4) L.I.R. (*« ... admis à l'imposition par voie d'assiette ... », « ... le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette ... y est soumis, sur demande ... »*) et, d'autre part, l'article 154 (7) L.I.R. consacre au profit du contribuable soumis à l'imposition par voie d'assiette un droit légal à un remboursement d'office d'un éventuel trop-payé d'impôt qui doit être qualifié de dérogation à l'exigence d'une demande de remboursement au sens du paragraphe 150 AO et qui rend partant toute demande tendant à ces fins et à soumettre dans le délai prévu par le paragraphe 153 AO surabondante.

C'est dès lors à tort que le directeur a qualifié le courrier du demandeur du 24 décembre 2009 de demande en restitution sur le fondement de l'article 153 L.I.R., ledit courrier étant au contraire à qualifier de demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette.

Malgré ce constat, une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette est enfermée dans un délai particulier. En effet, l'article 17 (2) du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992 prévoit un délai jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit celle du décompte pour l'introduction d'une demande d'un décompte annuel et ce délai doit être considéré, au vu du renvoi au paragraphe 86 AO, comme constituant un délai de forclusion au-delà duquel un décompte annuel ne peut plus être sollicité et les retenues sur traitements et salaires opérées acquièrent un caractère définitif. Or, le fait d'admettre qu'un contribuable soumis au régime de la régularisation des retenues sur traitements et salaires puisse, par le biais d'une demande de soumission à une imposition par voie d'assiette soumise après l'écoulement du délai instauré par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992, provoquer l'ouverture d'une procédure d'imposition par voie d'assiette comportant la détermination de l'impôt annuel par un bulletin d'impôt et un remboursement d'office d'un éventuel trop-perçu d'impôt, i.e. de retenues sur traitements et salaires, aurait pour effet de remettre en cause ce caractère définitif des retenues opérées et serait partant contraire à la finalité de l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, ensemble le paragraphe 86 AO.

Il y a partant lieu de conclure que si l'article 153 (4) L.I.R. ne prévoit pas lui-même un délai spécifique pour l'introduction d'une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette y prévue, le délai d'un an après l'écoulement de l'année d'imposition concernée découle nécessairement des dispositions de l'article 17 du règlement grand-ducal modifié du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 45 L.I.R.¹

En l'espèce, la demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette vise les années d'imposition 2006 et 2007. Eu égard aux considérations retenues ci-avant, le délai pour le dépôt de cette demande a expiré le 31 décembre 2007, respectivement le 31 décembre 2008. Il ressort des pièces versées en cause que les déclarations d'impôt valant demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette pour les années 2006 et 2007 ont été déposées auprès du bureau d'imposition le 2 novembre 2009, donc après l'écoulement du délai prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992.

C'est dès lors à bon droit que le bureau d'imposition a refusé de prendre en considération cette demande du demandeur en raison de l'écoulement du délai pour l'introduction d'une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette et que la décision directoriale déferée du 11 mars 2010 a confirmé ce refus, l'indication d'une base légale non pertinente restant sans influence sur la validité de ces décisions eu égard à leur caractère justifié.

Cette conclusion n'est pas éternuée par l'argumentation du demandeur, selon laquelle une pratique administrative consistant à accepter de prendre en compte des déclarations d'impôt déposées hors délai aurait existé jusqu'au mois de mai 2009 et qu'il n'aurait pas eu la chance de réagir par rapport à ce prétendu changement de pratique administrative, c'est-à-dire ses moyens relatifs au principe d'égalité des citoyens devant l'impôt et au principe d'annualité de l'impôt, tels qu'ils seraient prévus par les articles 101 et 100 de la Constitution.

En effet, même à supposer l'existence d'une telle pratique, laquelle reste à l'état de simple allégation, il y a lieu de rappeler que le principe de la légalité matérielle de l'impôt exige dans chaque cas d'imposition un examen de la situation de droit et de fait et que tant l'égalité de traitement des contribuables que le principe général du droit de la confiance légitime ne peuvent jouer que dans les strictes limites de la légalité.²

Ainsi, une pratique différente adoptée antérieurement par l'administration à l'égard d'autres contribuables qui n'est pas conforme à la loi ne peut pas utilement être invoquée pour exiger que l'administration maintienne cette pratique. Le demandeur ne saurait dès lors se prévaloir d'une prétendue pratique administrative pour en déduire un droit à son profit à obtenir la réformation de la décision litigieuse afin de voir prendre en compte ses déclarations d'impôt lesquelles ont été déposées tardivement.

Les moyens tirés de l'existence d'une pratique administrative antérieure et d'une violation du principe d'égalité de traitement devant les charges publiques, respectivement une violation du principe d'annualité de l'impôt, sont partant à rejeter comme non fondés.

Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent que la décision du directeur du 11 mars 2010 est à confirmer sans qu'il y ait lieu de statuer par rapport aux autres moyens et arguments développés par les parties à l'instance.

¹ Cour adm. 1^{er} février 2011, n° 27045C du rôle, disponible sur www.ja.etat.lu

² Trib. adm. 3 mai 2000, n° 7340 du rôle, Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 9

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le dit non justifié, partant en déboute ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Martine Gillardin, vice-président,

Annick Braun, juge,

Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 23 mars 2011 par le vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Martine Gillardin

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 23.03.2011

Le Greffier du Tribunal administratif